

# РЕШЕНИЕ

№ 4441

гр. София, 30.06.2022 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 3 състав,**  
в публично заседание на 30.05.2022 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ива Кечева**

при участието на секретаря Мариана Велева, като разгледа дело номер **9683** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалбата на И. И. С., [населено място], жк М. 4, [жилищен адрес] срещу Ревизионен акт № Р-22221520004812-091-001/07.01.2021 г., издаден от Г. В. – Н. - орган, възложил ревизията и Ж. С. Д., ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 694 от 29.04.2021 г. на директора на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП, с който спрямо оспорващата са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за 2015 г., 2017 г. и 2018 г. в размер на 4015,28 лв. и лихва 1179,89 лв. и допълнително начислени задължения за здравно осигуряване за самоосигуряващи се лица в размер на 2896,68 лв. и лихва 755,71 лв.

Въведени са възражения за нищожност на РА поради липса на законоустановената форма за действителност. Поддържа се, че подписването на акта от орган по приходите, който не притежава териториална компетентност, следва да се приравни на липса на волеизявление. Наред с това ЗВР №Р-22221520004812-020-001/07.08.2020 г. не е редовно връчена на адресата си с оглед липса на изявление на ревизираното лице по чл. 28, ал. 2 ДОПК по отношение на електронния адрес, от който според удостоверението за връчване на РА е активирана препратката.

При условията на евентуалност се поддържа материална незаконосъобразност на РА поради неправилно приложение на особения ред за облагане по ДОПК. Игнорирани са обясненията на С. относно наличните парични средства в брой в началото на

ревизионния период. Актът се основава на резултати от контролно производство, приключило с ПСИДФЛ №ПФ-222152000049-073-001/07.08.2020 г., в чийто обхват е и 2013 г. Пренасянето на констатациите от извършената проверка в РД без същите да са обсъдени от ревизиращите и преценени с оглед на всички други доказателства, събрани в рамките на ревизията, обуславя незаконосъобразност на РА. С. е предоставила сведения за притежавани налични парични средства в брой в размер на 82200 лв. към 01.01.2015 г. и в размер на 77200 лв. към 31.12.2015 г. с произход спестявания и наследство от спестяванията на майка ѝ Т. К., починала на 07.01.2012 г. В тяхна подкрепа е декларацията на Я. К. – вуйчо на С., удостоверение за наследници изх.№101/27.01.2012 г., издадено от Столична община, извлечения от банковата сметка на К., по която на 27.06.2008 г. е получен превод от министерството на здравеопазването в размер на 147106,80 лв.

Жалбата се поддържа в открито съдебно заседание от адв. Б. и адв. К.. Представено е и писмено становище по чл. 149, ал. 3 ГПК вр. § 2 ДР на ДОПК, аргументиращо обстойно тезата за нищожност на РА.

Ответникът – директорът на дирекция „ОДОП“ – С., чрез юрисконсулт К., оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи проверка на валидността и законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за установени следните обстоятелства по делото:

Началото на разглежданото ревизионно производство е поставено със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221520004812-020-001/07.08.2020 г., издадена от Г. В. - Н., началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на териториалния директор. В обхвата му са задълженията на И. И. С. по ЗДДФЛ за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ и по ЗЗО за периодите от 01.01.2015 г. до 31.12.2015 г. и от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г., а срокът – до 3 месеца, считано от връчването на ЗВР, което според удостоверението на л. 121 от делото, е сторено електронно на 24.08.2020 г. Ревизиращият екип е в състав Ж. С. Д. – ръководител и Д. Г.. Според Заповед № 1057/30.12.2009 г. на директора на ТД на НАП Б. Г. заема длъжността главен инспектор по приходите в същата дирекция, а по силата на Заповед №83/12.05.2014 г. на цитирания орган Д. е преназначен на цитираната длъжност в същата дирекция.

Със Заповед №2200/04.12.2020 г. на териториалния директор Д. е командирован в [населено място] на 08.12.2020 г. със задача ревизия на И. И. С., а със Заповед №19/05.01.2021 г. – за 07.01.2021 г. със задача изготвяне и подписване на ревизионен акт на И. С.. Преписката съдържа и Заповед №175/26.01.2021 г., издадена от директора на ТД на НАП Б. за командироване на Ж. Д. в С. за 28.01.2021 г. със задача връчване на РА №Р-22221520004812-021-001/07.01.2021 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад (РД) № Р-22221520004812-092-001 от 08.12.2020 г., връчен електронно на 08.12.2020 г. В срока по чл. 117, ал. 5, изр. 2 ДОПК не е подадено възражение от ревизираното лице.

Към ревизионната преписка е приобщен Протокол № ПФ-2222152000049-073-001/07.08.2020 г. за резултатите от проверка за съпоставка на имуществото и доходите на С. за периода 2013 г. – 2018 г., заедно със събраните в рамките на това производство доказателства – справки от държавни, общински органи, търговски банки и застрахователни дружества, оператори на телекомуникационни, електроснабдителни,

водоснабдителни и др. услуги. Констатациите по протокола са превишение на имуществото и разходите на С. над декларираните доходи за периодите 2015 г., 2017 г. и 2018 г.

Ревизиращите обосновали тезата, че декларираните и/или получените приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране на стопанската дейност на ревизираното лице не съответстват на имущественото и финансовото му състояние за ревизирания период - чл. 122, ал. 1, т. 7 ДОПК, поради което провели ревизията по реда на чл. 122 – 124 от кодекса. Съставили и връчили Уведомление по чл. 124 ДОПК и ИПДПОЗЛ. С. предоставила обяснения, според които уведомлението за прилагане на особения ред по чл. 122 ДОПК не съдържа информация от какви официални и частни документи е констатирано несъответствието между доходите и разходите ѝ. Заявила, че е оказала съдействие на ревизиращите, посочвайки получените доходи за ревизираните периоди, източниците им и разходите, направени във връзка с тях.

За 2015 г. жалбоподателката декларира разполагаема сума в брой 82200 лв., а в края на същата година – 72200 лв. Органите по приходите не възприели декларираното поради липса на документална обоснованост. Преценили, че началната разполагаема сума, както и крайната през 2015 г., съвпадат и са 5 000 лв. Съставителите на РД се позовали на изводите по протокола за проверка за съпоставка на имуществото и доходите на С. за периода 2013 г. – 2018 г., обективиращ отказ да се цени декларираната от РЛ разполагаема сума 90 000 лв., наследена от починалата на 12.01.2012 г. майка на С.. По обясненията на жалбоподателката парите са съхранявани в сейф в дома ѝ. Според банковите извлечения от сметката на Т. К. на 27.06.2008 г. тя е получили обезщетение от министерството на здравеопазването в размер на 147106,80 лв. На 30.06.2008 г. са изтеглени в брой 21000 лв., а на 03.07.2008 г. – 11000 лв. На 07.07.2008 г. са преведени 60 000 лв. по друга сметка. Проследяването на тегленията в брой от двете сметки показало, че до 27.05.2009 г. са изтеглени общо 109750 лв.

В отговор на искане за представяне на обяснения как е съхранявана сумата 90 000 лв., С. декларира, че парите са намерени в сейф в жилището, обитавано от нея, майка ѝ и вуйчо ѝ Я. К.. Съхранявала ги в дома си докато наела банкова касета. Не е подала декларация по ЗМДТ и не е сключила договор за охрана и/или видеонаблюдение. Към писмените обяснения е приложена декларация от К., според която след смъртта на сестра му Т. през януари 2012 г. в обитаваното жилище с И. С. в домашен сейф е намерена сумата 90 000 лв. Тези пари останали в разпореждане на племенницата му.

Ревизиращите не ценили декларацията на К. и обясненията на РЛ поради липсата на подкрепящи ги документи. Освен това тегленията в брой от сметката на К. са извършени в значително по-ранен период и липсват доказателства, че декларираната сума от 90 000 лв. е била налична към 01.01.2013 г.

За 2015 г. е установено превишение на разходите над получените доходи със сумата 4469,77 лв., която сума е в обхвата на чл. 35, ал. 6 ЗДДФЛ. За същия период дължимите вноски по чл. 40, ал. 5 ЗЗО възлизат на 357,58 лв. След приспадане на последните е определена данъчна основа от 4112,19 лв. за доходите от други източници по чл. 35, ал. 6 ЗДДФЛ. Така общата годишна данъчна основа след прибавяне на облагаемия доход от трудови и приравнени на тях правоотношения /2047,70 лв./ възлиза на 6159,89 лв., а данъчното задължение – 615,99 лв., от което удържан/внесен данък 204,77 лв.

За 2017 г. е установено превишение на разходите над декларираните приходи в размер на 23184,59 лв. Дължимите вноски по чл. 40, ал. 5 ЗЗО са 1854,77 лв. Данъчната основа за облагане – 21329,82 лв., данъчното задължение – 2132,98 лв.

За 2018 г. превишението на разходите над декларираните от С. доходи е 15990,02 лв., дължимите вноски по чл. 40, ал. 5 ЗЗО – 1279,20 лв., годишната данъчна основа за облагане 14710,92 лв., а данъчното задължение 1471,08 лв.

Задълженията за осигурителни вноски са определени съобразно чл. 29, ал. 3, чл. 33, чл. 40, ал. 1, т. 2 ЗЗО и чл. 6, ал. 8 КСО.

Ревизията е приключила с Ревизионен акт № Р-22221520004812-091-001/ 07.01.2021 г., издаден от Г. В. – Н. - орган, възложил ревизията и Ж. С. Д., ръководител на ревизията. Констатациите и изводите в РД са възприети от издателите на РА в тяхната пълнота.

В резултат на оспорването на РА по административен ред, в срока по чл. 155, ал. 1 ДОПК, е издадено Решение № 694 от 29.04.2021 г. на директора на дирекция “ОДОП” – С.. Решаващият орган е приел, че органите по приходите неправилно са се позовали на чл. 35, ал. 6 ЗДФЛ, приложима единствено при доказан конкретен източник на доход, какъвто не е разглежданият случай. Независимо от това, доколкото С. е уведомена на реда на чл. 124, ал. 1 ДОПК, че ще бъде обложена по особения ред по кодекса и данъчната основа е определена след анализ на критериите по чл. 122, ал. 2, т. 1-16 ДОПК, задълженията са законосъобразно установени. По отношение на изходящата от вуйчото на РЛ декларация се сочи, че представлява частен документ, който не се ползва с материална доказателствена сила и следва да се преценява в съвкупност с всички събрани при ревизията доказателства. От извлеченията от двете разплащателни сметки на Т. К. в П. се установява, че до 27.05.2009 г. са изтеглени общо 109750 лв., от които 82 000 лв. - преди края на 2008 г., или, значителна част от парите са изтеглени в брой преди 2009 г. Изтеглянето им в по-ранен период спрямо ревизирания без съпътстващи доказателства препятства обосноваване на извод, че са били на разположение на С., която не е подала декларация за облагане с данък върху наследството и не е сключила договор за охрана и/или видеонаблюдение. С тази аргументация директорът на дирекция „ОДОП“ С. потвърдил РА.

Извън наличните по ревизионната преписка доказателства по делото са ангажирани само такива за установяване валидността на РА.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като инвокираща нищожност на индивидуален административен акт, подлежащ на съдебен контрол за законосъобразност, поради което по аргумент от чл. 149, ал. 5 АПК подаването ѝ не е обвързано със срок.

В частта на заявеното при условията на евентуалност искане за отмяна на РА поради неговата унищожаемост, жалбата е също процесуално допустима предвид подаването ѝ на 21.05.2021 г. при връчване на потвърждаващото РА решение на 10.05.2021 г. Жалбоподателката е адресат на акта, засегната неблагоприятно от обективизираното в него властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване.

Разгледана по същество, жалбата е основателна в частта на поддържаната нищожност на РА.

В съответствие с разпоредбите на чл. 6, ал. 1 от ЗНАП структурата на Националната агенция за приходите включва централно управление и териториални дирекции, като в последните могат да се създават дирекции, отдели и сектори. Различни

териториални звена от териториалната дирекция не са предвидени. В чл. 7, ал. 1 ЗНАП са изброени длъжностните лица от агенцията с правомощия на органи по приходите.

Съответна на тази на устройствения закон е и уредбата на чл. 7, ал. 1 и чл. 8, ал. 1 от ДОПК, обвързваща компетентността на органите по приходите за издаване на актове по кодекса с компетентната териториална дирекция, която за местните физически лица, е тази по постоянния им адрес /чл. 8, ал. 1, т. 1 от ДОПК/, а за местните юридически лица - по седалището /чл. 8, ал. 1, т. 3 ДОПК/. От съответната компетентна териториална дирекция следва да бъде и органът, натоварен от териториалния директор по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК с правомощието да възлага ревизии, както и определените от него със ЗВР ревизиращи органи по приходите и ръководител на ревизията /чл. 113, ал. 1, т. 2 ДОПК/. В разглеждания случай към датата на образуване на ревизионното производство със ЗВР №Р-22221520004812-092-001/07.08.2020 г., издадена от Г. В. - Н. - началник сектор при ТД на НАП С., постоянният адрес на И. С. е в [населено място], което означава, че компетентната ТД на НАП, която следва да извърши ревизията и да издаде заключителен акт по нея е ТД на НАП - С.. Издадената от В. – Н. ЗВР №Р-22221520004812-092-001/07.08.2020 г. определя ревизиращ екип в състав двама служители на ТД на НАП Б., с ръководител Ж. Д.. Към момента на издаването на възлагателния акт възможност за участие в ревизии на органи по приходите, числящи се към структурата на териториална дирекция, различна от компетентната по чл. 8 ДОПК предвижда разпоредбата на чл. 10, ал. 8 от ДОПК, чието систематическо място е сред правомощията на изпълнителния директор на НАП. Тя предвижда, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да преминат в друга териториална дирекция, за изпълнение на което съответният териториален директор командирова служители от поверената му дирекция при условия и по ред, определени в Кодекса на труда. Редакцията ѝ не оставя съмнение, че се касае за фактически състав, включващ на първо място обоснована необходимост от преминаване на служители от една дирекция в друга, на второ място, акт /заповед/ на изпълнителния директор /оправомощено от него лице/, разпореждащ това преминаване, и на трето място, акт/ове на командироване на органа по приходите от съответния териториален директор.

В разглеждания случай се установява, че с писмо вх.№ 20-00-645/10.02.2020 г. /л.127-128 от делото/ заместник изпълнителният директор на НАП възлага на директорите на ТД на НАП С. и на ТД на НАП Б. да организират ПСИДФЛ /проверка за съответствие между имуществото и доходите на физическо лица/ на И. И. С. с посочен ЕГН, в резолюцията за извършване на която да бъдат включени Ж. Д., главен инспектор по приходите и ръководител на ревизия и Д. Г., орган по приходите при ТД на НАП Б., чието командироване да бъде извършено в съответствие с изискванията на ЗДСл.

Видно от съдържанието на Протокол № ПФ-22221520000049/07.08.2020 г. /л. 243 по номерацията на ревизионната преписка, приложение към делото/, проверката е извършена в периода 12.02.2020 г. – 07.08.2020 г. Това означава, че писмото на заместник изпълнителния директор на НАП от 10.02.2020 г., дори да бъде възприето като заповед по чл. 10, ал. 8 ЗНАП, е относимо към друго контролно производство –

проверка по смисъла на чл. 110, ал. 3 и 4 ДОПК, приключила с цитирания протокол. При тези данни съдът приема, че по делото не се установява нареждане за преминаване на служителите от ТД на НАП Б. в ТД на НАП С. по смисъла на чл. 10, ал. 8 ЗНАП по отношение на ревизионното производство, чието начало е поставено със ЗВР №Р-22221520004812-092-001/07.08.2020 г., издадена от Г. В. - Н. - началник сектор при ТД на НАП С.. Следователно не е изпълнена първата част от фактическия състав на чл. 10, ал. 8 ЗНАП. Изводът не се променя от наличието на заповед за командировка на Д. за датата на издаване на РА. След като липсва нареждане на изпълнителния директор на НАП /оправомощено от него лице/ за преминаването на ръководителя на ревизията в ТД на НАП С. с оглед необходимост по конкретното ревизионно производство, той не разполага с териториална компетентност като издател на ревизионния акт.

Налице е порок във формата на акта, който е толкова тежък, че практически се приравнява на липса на форма и съответно на волеизявление, което представлява основание за нищожност на РА.

В становище от 22.03.2022 г. процесуалният представител на ответника аргументира валидност на РА поради издаването му след приемането на новата – ДВ, бр. 105 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г., разпоредба на чл. 10, ал. 9 ЗНАП, предвиждаща, че при необходимост за изпълнение на възложените на агенцията функции изпълнителният директор или оправомощено от него лице може със заповед да нареди служители от една териториална дирекция да осъществяват правомощията си по отношение на лица, за които съгласно правилата на чл. 8 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс компетентни са органите на друга териториална дирекция, включително за части от работното време и без промяна на мястото на работа. Дори при игнориране на принципа на действие на материалноправните норми по време, при липсата на акт на изпълнителния директор на НАП /оправомощено от него лице/, разпореждащ служителите на ТД на НАП Б. да осъществят правомощията си по отношение на лица, за които по правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са служители на друга дирекция, доводът е неоснователен.

При извода за нищожност на ревизионния акт е дължимо обявяването ѝ. На основание чл. 160, ал. 5 ДОПК вр. чл. 173, ал. 2 АПК преписката следва да бъде изпратена на компетентния орган по приходите при ТД на НАП С..

Независимо от изхода на спора разноски на С. не се следват поради липса на искане за присъждането им.

Така мотивиран, Административен съд София град, I отделение, 3 състав,

#### РЕШИ:

ОБЯВЯВА, по жалбата на И. И. С., НИЩОЖНОСТТА на Ревизионен акт № Р-22221520004812-091-001/07.01.2021 г., издаден от Г. В. – Н. - орган, възложил ревизията и Ж. С. Д., ръководител на ревизията, потвърден с Решение №694 от 29.04.2021 г. на директора на дирекция “ОДОП” – С. при ЦУ на НАП, с който спрямо оспорващата са установени допълнителни задължения за данък върху годишната данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ за

2015 г., 2017 г. и 2018 г. в размер на 4015,28 лв. и лихва 1179,89 лв. и допълнително начислени задължения за здравно осигуряване за самоосигуряващи се лица в размер на 2896,68 лв. и лихва 755,71 лв.

ИЗПРАЩА преписката на орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК при ТД на НАП С. за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия при спазване на указанията, дадени с мотивите на настоящото решение.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му на страните чрез връчване на преписи.

СЪДИЯ: